

A. I. Nº - 269138.0068/21-7
AUTUADO - POSTO PORTAL DO SERTÃO LTDA
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.07.2022

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0164-06/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. VARIAÇÕES VOLUMÉTRICAS ACIMA DAS PERMITIDAS NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO 01. Imposto exigido do sujeito passivo na condição de responsável próprio, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD). **Infração 01 caracterizada. 2. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. 01 A 30 DIVERGÊNCIAS CONSTATADAS. MULTA. INFRAÇÃO 02.** As imputações presentes no lançamento de ofício são independentes, não tendo sido constatada sobreposição de exigências. **Infração 02 caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. FALTA DE EMISSÃO. CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO. MULTA. INFRAÇÃO 03. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÃO NÃO REALIZADA. MULTA. INFRAÇÃO 04.** O Portal da NF-e esclarece o que é o evento “CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO”. Este será registrado após a realização da operação e significa que a mesma ocorreu, conforme informado na NF-e. Quando a NF-e trata de uma circulação de mercadorias, o momento de registro do evento deve ser posterior à entrada física no estabelecimento do destinatário. O evento “OPERAÇÃO NÃO REALIZADA” será informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se realizar (devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário, sinistro da carga durante seu transporte etc.). **Infrações 03/04 caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado no dia 14/06/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$27.033,92, sob a acusação do cometimento das 04 (quatro) irregularidades a seguir aduzidas.

Infração 01 – 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurado mediante variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrada no LMC/ Registro 1300 da EFD (12/2016, 12/2017, 12/2018 e 12/2020). R\$22.799,11 e multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 02 – 16.14.05 - 01 a 30 divergências na EFD (Escrituração Fiscal Digital), que não configuram omissões (09 e 10/2018). Multa de R\$920,00, prevista no art. 42, XIII-A, “m” da Lei 7.014/96.

Infração 03 – 16.16.01 - Deixou o contribuinte de efetuar a “*manifestação do destinatário*” – confirmação da operação - referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação tributária (02 e 04/2017, 04/2018 e 01/2020). Multa de R\$964,35, prevista no art. 42, X-A da Lei 7.014/96.

Infração 04 - 16.16.02 - Deixou o contribuinte de efetuar a “*manifestação do destinatário*” – operação não realizada - referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação tributária (03 e 12/2020). Multa de R\$2.350,46, prevista no art. 42, X-A da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com defesa às fls. 24 a 36 (frente e verso).

Em preliminar, argui a nulidade do feito, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a Fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação via DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Maculada, portanto, a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Os vícios acaso existentes poderiam ter sido detectados em uma análise do livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, que requer seja efetuada via diligência.

Sustenta que há inconsistências que podem gerar erros. Por isso, é obrigado a manter o LMC em papel, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade no próprio Sped, só que se teria que fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda e em outro, ganho ou vice-versa. Tem-se que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques para retirar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um modo ou de outro, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Como se isso não bastasse, o próprio sistema usado às vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte. Distorções podem ocorrer em função do sistema. Ademais, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico, tendo o fato acontecido no posto auditado.

A Fiscalização de maneira regular indicaria ao contribuinte que iniciou o procedimento fiscalizatório, pedindo documento ou até explicações acerca de determinadas situações encontradas. Entretanto, no presente caso, nada disso foi feito.

Na auditoria, ficou muito evidente que a Sefaz toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas, levando a se ter ficticiamente ganhos, de modo que incidam impostos indevidos, frutos de “*bitributação*”, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Ainda em preliminar, no que diz respeito às infrações 01 e 02, já existindo precedente, quando se fez o julgamento do Auto de infração nº 269138.0084/20-4, pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0118-06/21-VD, tem-se que não se poderia fazer a retroação de efeitos da Portaria 159, de 25 de outubro de 2019.

O livro de Movimentação de Combustíveis – LMC é adotado para fins de fiscalização, sem que isso desvirtue o que consta da legislação federal (Portaria DNC nº 213, de 13/11/1992) para se tomar sobras como hipótese de incidência de ICMS. Pergunta: “*que circulação de mercadoria ocorreu*”?

Não se pode tomar os ganhos como omissão de entrada e nem se poderia desvirtuar o próprio LMC, editando normas como a Portaria 159, de outubro de 2019, passando a tolerância por evaporação de 0,6% para 1,8387%.

Mesmo que se admitisse a possibilidade de se ter a sobre/ ganho como base de cálculo para a incidência da cobrança do ICMS, isso deveria ocorrer por lei, e não por portaria.

Na sua linha de argumentação, não se poderá tomar somente as supostas sobras/ganhos, mas também as saídas que são tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mas sim o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou de ano (exercício).

Por última preliminar, suscita a invalidade, considerando que o Auto de Infração não foi assinado pelo autuante e nem foi concedido o acesso a todas as informações constantes dos levantamentos feitos pela Inspeção Eletrônica, encaminhando-se somente umas poucas informações, resumidas e restritas, nem tampouco se disponibilizou mídia com todo o levantamento, trazendo evidente cerceamento de direito de defesa.

No mérito, aduz que tudo foi feito para se chegar à conclusão da existência de variação volumétrica, resultando em ganhos, por pura presunção.

Sabe-se que o processo administrativo fiscal deve primar pela busca da verdade material, com existência de prova. No entanto, no caso, somente se tem levantamento eletrônico no qual se buscou os ganhos e desprezou as perdas, ou mesmo a possibilidade de se ter erro em relação à variação volumétrica, ou a grave existência de distorções nos sistemas envolvidos.

Entende que os ganhos não existiram e a tomada destes ganhos diários macula a legislação, cuja fiscalização deveria seguir com o cômputo mensal, do semestre ou do ano, em obediência às próprias previsões da Lei do ICMS e do seu Regulamento.

Diz terem ocorrido transferências para postos da mesma rede, sempre com o pagamento do imposto por substituição tributária, o que não configura nem autoriza circulação para cobrança do mesmo imposto.

Pede prorrogação de prazo de defesa para juntada do LMC físico.

“*De forma indiscutível*”, tudo adveio de equívoco, que pode ser do sistema da Sefaz ou do posto, erro de leitura, ou mesmo lançamento de nota fiscal em um dia e o descarregamento em outro, ou vice-versa, ou falta de compensação entre perdas e ganhos, tanto que o levantamento feito no LMC físico retira toda e qualquer força da indicação de omissão.

No que diz respeito à infração 02, na qual se indica a existência de 01 a 30 divergências na escrituração da EFD no período de apuração, que não se caracterizaram como omissão, “*as divergências foram citadas para imputar mais uma infração, todavia é preciso dizer que as divergências já foram abarcadas pelas indicações das infrações de números 03, 04 e 05*”.

Quanto à infração 03, afirma dever ser levado em conta que se refere a notas de emissão própria em operações de baixa de consumo – CFOP 5.949, devolução de venda – CFOP 1.882, estorno de NF-e não cancelada no prazo legal – CFOP 1.949 e ajuste de estoque – CFOP 1.949, todas contidas no SPED fiscal.

As únicas divergências que permanecem foram nos casos de descarregamento errado, consoante comprova a escrituração existente no posto, que se encontra à disposição.

A multa pela suposta não manifestação do destinatário se confunde com a própria infração por falta de recolhimento do ICMS e as diferenças sobre o PMPF (infração 01).

Por fim, no tocante à infração de nº 04, também assevera dever ser levado em conta que se refere a notas de emissão própria em operações de: baixa de consumo - CFOP 5.949, devolução de venda - CFOP 1.662, estorno de NF-e não cancelada no prazo legal - CFOP 1.949 e ajuste de estoque - CFOP 1.949.

As únicas divergências que permanecem foram nos casos de descarregamento errado, consoante comprova a escrituração existente no posto, que se encontra à disposição.

A multa pela suposta não manifestação do destinatário se confunde com a própria infração por falta de recolhimento do ICMS e as diferenças sobre o PMPF (infração 01).

Alega que as infrações 03/04 são repetitivas, pelo que estaria sendo cobrada multa em duplicidade.

Em seguida, protesta pela produção de provas, inclusive ulterior juntada de documentos, e pleiteia redução de multa.

O imposto que se pretende cobrar na infração 01 teria sido levantado de acordo com o valor médio tomado para cada combustível por ano, o que impugna, mesmo porque a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para menos ou para mais, o que implica em se ter preço médio divergente do real.

Pede o acolhimento da defesa.

Na informação fiscal, de fls. 61 a 80 (frente e verso), o autuante, sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, ressalta que basta folhear o processo para perceber que o Auto de Infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados.

O procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do Auto de Infração e dos seus anexos é feito pelo Domicílio Tributário Eletrônico que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatória autenticação eletrônica.

Então, hoje, é impossível elaborar um Auto de Infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT, que exige autenticação prévia.

Da mesma forma, é impossível fornecer qualquer documento pelo Domicílio Tributário Eletrônico sem que esse seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante *login* e senha privativos do auditor fiscal.

Quanto à obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, cita doutrina para registrar que o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

A revisão fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória.

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária

no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado pela Fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Não existe presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, pois o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura.

Não há qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado

no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

A nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, "f", da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

O impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

Sobre a manifestação do destinatário, os postos revendedores, quando destinatários de combustí-

veis, devem necessariamente registrar os eventos da NF-e denominados “CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO”, “OPERAÇÃO NÃO REALIZADA” ou “DESCONHECIMENTO DA OPERAÇÃO”, conforme o caso.

O Portal da NF-e esclarece o que é o evento “CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO”. Este será registrado após a realização da operação e significa que a mesma ocorreu, conforme informado na NF-e. Quando a NF-e trata de uma circulação de mercadorias, o momento de registro do evento deve ser posterior à entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário.

Este evento também deve ser registrado para NF-e onde não existem movimentações de mercadorias, mas foram objeto de ciência por parte do destinatário, por isso é denominado de CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO e não CONFIRMAÇÃO DE RECEBIMENTO. Após a CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO pelo destinatário, a empresa emitente fica impedida de cancelar a NF-e. A infração 03 refere-se à falta dessa manifestação do posto.

Relativamente à infração 04, o Portal da NF-e também esclarece que o evento “OPERAÇÃO NÃO REALIZADA” “*será informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se realizou (devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário, sinistro da carga durante seu transporte etc.)*”.

A infração 04 refere-se à falta dessa manifestação do posto.

Sustenta a integral procedência do lançamento.

Intimado acerca do deferimento do pedido de prorrogação do prazo de defesa, de 60 (sessenta) dias (fl. 93), o defendente não voltou a se manifestar.

VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e lançamento, pois o auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal e na prorrogação do prazo de 60 (sessenta) dias para que o defendente voltasse a se manifestar (fl. 93).

As próprias razões defensivas, esmiuçadamente apresentadas, demonstram o entendimento pleno da matéria em debate, pelo que inexistente cerceamento ao contraditório ou ao exercício amplo do direito de defesa.

A informação fiscal foi precisa nas suas considerações, motivo pelo qual a acolho em todos os seus fundamentos, a seguir sintetizados.

Com efeito, basta folhear o processo para perceber que o Auto de Infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados.

O procedimento de lavratura do crédito tributário é levado a efeito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do Auto de Infração e dos seus anexos é feito pelo Domicílio Tributário Eletrônico, que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatória autenticação eletrônica.

Então, é impossível elaborar um Auto de Infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT, que exige autenticação prévia.

Da mesma forma, é impossível fornecer qualquer documento pelo Domicílio Tributário Eletrônico sem que esse seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante login e senha privativos do auditor fiscal.

Quanto à obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa na auditoria, o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

O lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório.

A auditoria fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória.

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado pela Fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Não existe presunção de omissão de entradas, pois o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir, dia por dia, todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

A nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a Fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f”, da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

O impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o

despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

As quatro imputações presentes no lançamento de ofício em tela são independentes, não tendo sido constatada sobreposição de exigências.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Entendo que não é o caso de realização de diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Quanto à infração 01 e ao seu mérito, a matéria controvertida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

Uma das irresignações é de que o autuante não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado.

O contribuinte, na condição de adquirente e revendedor de combustível, mercadoria enquadrada por Lei no regime da substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de efetuar a retenção na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável próprio, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, “a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”.

O art. 219 do Dec. nº 13.780/12, vigente à época, determinava que “o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”.

Já o art. 247 do RICMS disciplina que “a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos

das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)”.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Válido destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Válido, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “ganhos” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, conforme o que restou apurado na auditoria.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “ganho”, restando configurada entrada de combustível sem documentação, bem como a responsabilidade própria do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que se configura entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação.

Em relação ao enquadramento legal, o defendente entendeu e inclusive contestou, alegando inexistência de motivação do ato administrativo.

Não lhe assiste razão, eis que o fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físico e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexos causais com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedimental, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (ausência de assinatura; falta de participação na fase inquisitorial do procedimento; erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I, “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; existência de presunção legal ou humana; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais, como o valor médio utilizado para a apuração da base de cálculo; ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19 e transferências para postos da mesma rede), por se mostrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendente, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 01).

O precedente mencionado na impugnação não prevaleceu e a jurisprudência deste Conselho tem trilhado sentido oposto.

Infração 01 caracterizada.

No que diz respeito à infração 02, na qual se indica a existência de 01 a 30 divergências na escrituração da EFD no período de apuração, que não se caracterizaram como omissão, segundo o autuado, *“as divergências foram citadas para imputar mais uma infração, todavia é preciso dizer que as divergências já foram abarcadas pelas indicações das infrações de números 03, 04 e 05”*.

Entretanto, conforme o que já se disse em apreciação preliminar, as quatro imputações presentes no lançamento de ofício em tela são independentes, não tendo sido constatada sobreposição de exigências.

Infração 02 caracterizada.

Sobre a manifestação do destinatário, os postos revendedores, quando destinatários de combustíveis, devem necessariamente registrar os eventos da NF-e denominados *“CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO”*, *“OPERAÇÃO NÃO REALIZADA”* ou *“DESCONHECIMENTO DA OPERAÇÃO”*, conforme o caso.

O Portal da NF-e esclarece o que é o evento *“CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO”*. Este será registrado após a realização da operação e significa que a mesma ocorreu, conforme informado na NF-e. Quando a NF-e trata de uma circulação de mercadorias, o momento de registro do evento deve ser posterior à entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário.

Este evento também deve ser registrado para NF-e onde não existem movimentações de mercadorias, mas foram objeto de ciência por parte do destinatário, por isso é denominado de CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO e não CONFIRMAÇÃO DE RECEBIMENTO. Após a CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO pelo destinatário, a empresa emitente fica impedida de cancelar a NF-e.

A infração 03 refere-se à falta dessa manifestação do posto.

Relativamente à infração 04, o Portal da NF-e também esclarece que o evento *“OPERAÇÃO NÃO REALIZADA”* *“será informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se realizar (devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário, sinistro da carga durante seu transporte etc.)”*.

A infração 04 refere-se à falta dessa manifestação do posto.

Infrações 03/04 caracterizadas.

Relativamente às multas, este órgão não tem competência para reduzi-las, exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99). Em tempo, registrada participação do autuante Jefferson Martins Carvalho, o qual fez as considerações positivas em relação ao conteúdo do relatório e do voto expostos nessa Sessão de Julgamento fiscal.

Em face do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0068/21-7**, lavrado contra **POSTO PORTAL DO SERTÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$22.799,11**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$4.234,81**, previstas no art. 42, X-A e XIII-A da referida Lei, com os acréscimos moratórios estatuídos na Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2022.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR